

IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES PARA GESTÃO DOS GASTOS DE UMA EMPRESA DE SERVIÇOS ALIMENTÍCIOS

IMPLEMENTATION OF ACTIVITY BASED COSTING FOR EXPENDITURE MANAGEMENT OF A FOOD SERVICE COMPANY

HENRIQUE TORRES CAVALCANTE

*Graduando em Administração pela Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC). **Endereço:** Universidade do Estado de Santa Catarina, ESAG. Av. Madre Benvenuta, 2.037 | Itacorubi | CEP 88035-001 | Florianópolis/SC, Brasil.*

E-mail: henrique_floripa2005@hotmail.com

FABIANO MAURY RAUPP

*Doutor em Administração pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia (EA/UFBA), Mestre em administração pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina (CPGA/UFSC), Contador – n. do registro: SC-023886/O-7. Professor da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC). **Endereço:** Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência. Av. Madre Benvenuta, 2.037 — Itacorubi — CEP 88035-001, Florianópolis, SC, Brasil.*

E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

RESUMO

O artigo tem por objetivo demonstrar a implementação do custeio baseado em atividades para gestão dos gastos de uma empresa de serviços alimentícios. Foi empreendido um estudo descritivo, por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Os instrumentos utilizados na coleta dos dados foram entrevistas e dados primários. Para análise e tratamento dos dados, utilizou-se a análise descritiva. A proposta, fundamentada no custeio baseado em atividades e no estudo desenvolvido por Lippel (2002), considerou a realidade vivenciada pelo restaurante e possibilitou a identificação dos processos e atividades existentes, dos custos de tais processos e atividades, a alocação desses custos aos produtos, bem como a alocação dos gastos relativos à matéria-prima, mão de obra e despesas diversas aos também produtos. A proposta permite analisar informações quanto à lucratividade de cada prato, preço de venda e quantidade vendida, podendo o gestor ponderar a melhor composição do seu cardápio, mix de produtos ofertados e optar pelos pratos que representam a melhor relação custo-benefício para o restaurante.

Palavras-chave: Gestão de gastos. Custeio baseado em atividades. Restaurantes.

Submissão em 11/06/2013. **Revisão em** 16/10/2013. **Aceito em** 19/02/2014.

ABSTRACT

The goal of this paper is to demonstrate the implementation of activity based costing for expenditure management of a food service company. A descriptive study was carried out through a case study with qualitative approach. The instruments used in data collection were interviews and primary data. Descriptive analysis was used for data analysis and processing. The proposal built on activity based costing and on the study developed by Lippel (2002) considered the reality experienced by the restaurant and enabled the identification of the existing processes and activities, the costs of such processes and activities, the costs allocated to these products as well as the allocation of expenditure regarding raw materials, labor and other expenses from the products. The proposal allows analyzing information regarding the profitability of each dish, selling price and amount sold, enabling the manager to consider the best composition of the menu, mix of products offered and opt for dishes that represent the best value for money for the restaurant.

Keywords: Expenditure management. Activity based costing. Restaurants.

1 INTRODUÇÃO

A maior concentração de pessoas nos grandes centros urbanos, associada ao aumento da participação das mulheres no mercado de trabalho e às alterações no estilo de vida da população, vem induzindo mudanças nos padrões de vida e comportamentos alimentares. Algumas dessas alterações são caracterizadas pela falta de tempo para o preparo e consumo dos alimentos, o que resulta em busca por conveniência e em deslocamento das refeições de casa para estabelecimentos comerciais. (SANTOS et al., 2011) Segundo pesquisa do IBGE (2011), o aumento da alimentação fora de casa em regiões urbanas é observado mundialmente. Particularmente no Brasil, houve um aumento de 24% para 31% em seis anos, entre 2002/03 e 2008/09. Em razão do crescimento do mercado de serviços alimentícios, atualmente, é grande o número de empresas que não conseguem sobreviver às exigências do mercado, o qual requer alta qualidade atrelada a um baixo custo.

Diante desse cenário, a necessidade de considerar fatores que determinam o sucesso do empreendimento é crucial, especialmente nos primeiros anos de vida, quando a taxa de mortalidade é maior, e para os empresários de pequeno porte que, normalmente, têm menos conhecimento e são mais suscetíveis à falência. Nesse sentido, o fator planejamento caracteriza-se como fundamental para o sucesso nesse e em outros setores. Para Fonseca (2000), não é possível criar um restaurante sem saber qual será a sua composição de custos, seu potencial de receita ou ainda qual é a característica principal de seu negócio. Depois disso, deve planejar como serão identificadas as informações importantes, para verificar o desempenho de seu negócio, para possibilitar as correções de rumo. Por último, identificar as possíveis

soluções para a readaptação dos planos ou uma modificação dos objetivos iniciais, caso seja necessário.

No entanto, o que se observa na prática é que a maioria dos empresários não planeja adequadamente os seus empreendimentos, principalmente devido à falta de preparo e desconhecimento de instrumentos que poderiam auxiliá-los na gestão, atentando-se somente para problemas cotidianos com funcionários, fornecedores, capital de giro, fluxo de caixa, atendimento e outros, não conseguindo, portanto, tomar decisões acertadas sobre o futuro do negócio. Dessa forma, a administração de custos, hoje, representa um fator imprescindível para uma administração eficaz, bem como para oferecer um planejamento verdadeiro para decisões futuras, tanto a curto como a longo prazo, uma vez que os consumidores se mostram cada vez mais exigentes e buscam melhores custos/benefícios.

A contabilidade de custos auxilia a administração no desenvolvimento e na implementação da estratégia empresarial. Assim, torna-se possível identificar os principais focos de custo dentro da organização. O gestor pode agir de forma corretiva, com o intuito de reduzir seus custos, sem perder a rentabilidade. Portanto, necessitam os restaurantes de uma eficiente gestão de custos, para desenvolver uma vantagem competitiva sustentável e um diferencial que ofereça mais valor ao cliente por um custo menor. Diante deste contexto, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: Como estruturar um sistema de gestão de gastos para uma empresa de serviços alimentícios por meio do custeio baseado em atividades?

Assim, tem-se por objetivo demonstrar a implementação do custeio baseado em atividades, a fim de estruturar um sistema de gestão de gastos para uma empresa de serviços alimentícios. O desenvolvimento de um estudo dessa natureza pode auxiliar micro e pequenos empresários em termos de avaliação,

controle e tomada de decisões. Em relação à avaliação, o sistema de gestão de gastos deve contemplar a mensuração dos estoques dos elementos de produção e de produtos prontos e/ou em elaboração. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. (MARTINS, 2003) Não menos relevante é o auxílio ao processo decisório relacionado à análise dos gastos incorridos, à formação de preço de venda e à análise da lucratividade por produto. Para tanto, o artigo está estruturado em cinco seções, iniciando com a introdução. A próxima seção contempla os fundamentos teóricos do estudo. A terceira e quarta seções apresentam, respectivamente, os procedimentos metodológicos adotados e os resultados alcançados. A última seção apresenta as considerações finais.

2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

A estrutura dos fundamentos teóricos foi concebida para conduzir e dar suporte ao estudo empírico. No primeiro tópico, discute-se a importância da gestão de custos no processo de avaliação, controle e tomada de decisão. Na sequência, aborda-se o custeio baseado em atividades. Após, trabalha-se a gestão de custos em empresas de serviços.

2.1 Importância da gestão de custos no processo de avaliação, controle e tomada de decisão

O advento das indústrias no século XVIII suscitou uma forma diferente de apuração do resultado, pois, ao contrário da realidade das empresas comerciais à época, em que se realizava o levantamento do balanço de forma simples, era preciso levar em consideração valores incorridos pelos fatores de produção utilizados. Dessa forma, desenvolveu-se a contabilidade de custos como se conhece hoje, a partir da contabilidade financeira, com o intuito de resolver os problemas de avaliação dos estoques e do resultado (MARTINS, 2003).

Realizou-se, portanto, uma adaptação dos critérios utilizados nas empresas comerciais às recém-surgidas industriais. De acordo com Martins (2003), o valor do estoque dos produtos existentes na empresa, fabricados por ela, deveria corresponder ao montante equivalente ao valor de “compras” na empresa comercial. Portanto, passaram a compor o custo do produto os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção, deixando-se de atribuir aqueles

outros que na empresa comercial já eram considerados como despesas no período de sua ocorrência: despesas administrativas, de vendas e financeiras.

Diz-se, então, que a contabilidade de custos surgiu num primeiro momento com a finalidade de avaliar os estoques, para suprir as necessidades de desenvolvimento das indústrias, que continua a ser de suma importância até os dias atuais, a fim de mensurar o custo dos produtos vendidos. Posteriormente, com o desenvolvimento das empresas, a contabilidade de custos passou a ter duas novas funções: o auxílio ao controle e o auxílio às tomadas de decisões.

Segundo Martins (2003), a preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da contabilidade de custos uma forma de resolver os problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não utilização de todo o seu potencial no campo da gerência, deixou a contabilidade de custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo. Ainda, segundo Martins (2003, p.15), “é importante lembrar que essa nova visão por parte dos usuários de custos não data de mais que algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido”.

Conforme Anthony (1967, p.31), “para controle administrativo a informação de custo é usada para nortear e influenciar as pessoas na organização a agirem de modo compatível com os objetivos organizacionais”. Pode-se dizer, portanto, que uma empresa tem controle dos seus custos quando conhece quais são esses custos, realiza a verificação para saber se os mesmos estão dentro do que era esperado, avalia as divergências, caso existam, e adota as medidas necessárias para a correção dos possíveis desvios. O controle gerencial é um meio de agrupar e usar informações para auxiliar e coordenar as decisões de planejamento e controle no gerenciamento de uma organização e para direcionar o comportamento de gerentes e funcionários dentro da empresa (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004).

Além da função de controle que a contabilidade de custos passou a exercer, tem-se, também, como uma de suas funções principais o auxílio no processo de tomada de decisão. Para Martins (2003), no que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, etc. Anthony (1967, p.32) entende que “para

tomada de decisão a informação de custo pode ser usada para estimar os custos e benefícios dos alternativos cursos de ação e, portanto auxiliar a administração a escolher qual o melhor dos cursos a tomar”.

Tratando-se das relações entre a contabilidade de custos e o processo de decisão, vale lembrar a existência de diversos tipos de custos que devem atender a várias finalidades. Os dados são manipulados de diferentes formas, objetivando emprestar-lhes a significação exigida para a solução dos mais complexos problemas que enfrenta o administrador (LEONE, 1985). Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa (MARTINS, 2003).

2.2 Custeio baseado em atividades

Com o aumento da participação dos custos indiretos em relação ao custo total dentro das empresas, que decorre, dentre vários outros fatores, em razão do crescimento dos gastos com automação, os critérios de rateio utilizados durante muitos anos se mostraram inadequados. A partir de então, as empresas passaram a presenciar distorções significativas em sua contabilidade de custos, e entre as soluções desenvolvidas para amenizar as dificuldades de alocação dos custos indiretos, tem-se o custeio baseado em atividades – ABC. Maher (2001, p.280) conceitua custeio baseado em atividades como:

um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos. Uma atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço. O custeio baseado em atividades baseia-se no conceito de que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos.

O princípio básico do custeio ABC é que os recursos da empresa são gastos na realização das atividades e essas atividades são executadas para gerar bens ou serviços. Segundo Motta (2000), a atividade, nessa abordagem, representa o elemento principal da empresa, pois são as atividades que descrevem o que a empresa faz e mostra, como o tempo é gasto e quais são os resultados dos processos. A principal função das atividades é converter os recursos em produtos e, para que isto ocorra, custos são gerados.

O ABC tem sido considerado um elemento-

chave na gestão por atividades diante de sua capacidade de medir o consumo de atividades por produtos em nível de unidades, lotes grandes ou pequenos, projeto do produto e utilização dos recursos gerais da fábrica. O conceito de atividades que consomem recursos e de produtos que consomem atividades é fundamental para uma visualização de como o sistema de operações se desenvolve e o que adiciona valor no sistema produtivo, o que acaba por tornar as operações mais eficientes e a empresa mais competitiva a longo prazo (NAKAGAWA, 2009).

O sistema pode ser dividido em duas fases principais: primeiramente, os custos são alocados nas várias atividades da empresa para, a seguir, serem transferidos aos produtos por bases que representem as relações entre as atividades e os custos decorrentes. Maher(2001) orienta que para empregar o custeio baseado em atividades deve-se obedecer a quatro passos: identifique as atividades (compra de materiais, por exemplo) que consomem recursos, e atribua custos a elas; identifique os direcionadores de custos de cada atividade; calcule uma taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação; e atribua custos aos produtos, multiplicando a taxa do direcionador pelo volume do direcionador consumido pelo produto.

Motta (2000) indica os casos em que o ABC deve ser aplicado: para empresas cujos custos indiretos representam parcela significativa dos seus custos industriais totais; para as que tenham um processo produtivo complexo e para aquelas que trabalham com clientela diversificada. Os principais benefícios do ABC, apontados por Fagundes (2006), são: permite às empresas obter maior precisão na apuração dos seus custos, pois elimina as distorções causadas pelos rateios simplistas efetuados pela contabilidade de custos convencional; auxilia na identificação de custos tidos como “ocultos” pelos sistemas de custeio tradicionais; possibilita a identificação de atividades que não agregam valor; e permite que a empresa identifique quais são seus processos efetivamente lucrativos.

2.2.1 Identificação das atividades

De acordo com Martins (2003), uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para produzir bens ou serviços. É composta de um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas. A atividade não se refere apenas aos processos de manufatura, mas também à produção de projetos e serviços, a ações de suporte a esses processos. As atividades podem ser classificadas

quanto a sua natureza em primárias e secundárias. As primárias são as que cumprem a missão que lhes foi concedida e as secundárias são as que lhes dão suporte (NAKAGAWA, 2009).

O processo de definição das atividades, que consomem recursos dentro de uma empresa, normalmente caracteriza-se como uma parte desafiadora e trabalhosa, pois exige que os encarregados por tal função tenham conhecimento profundo de todas as atividades necessárias para fabricar os bens ou serviços. Segundo Maher (2001, p.282), as companhias comumente identificam apenas as atividades consideradas mais importantes para a fabricação do produto. Deve-se utilizar o bom senso e se ter em mente que os benefícios gerados pela obtenção de uma informação de custos mais detalhada devem ser superiores aos custos de obtenção dessa informação.

2.2.2 Atribuição de custos às atividades

Com relação ao processo de atribuição dos custos às atividades, Nakagawa (2009) comenta que, para processar uma atividade, ocorre o consumo de diversos tipos de recursos, que são basicamente os chamados fatores de produção e esses tanto podem ser adquiridos externamente como internamente. O *cost driver* (direcionador ou vetor de custo) é o fator que determina ou influencia o consumo de recursos pelas atividades e destas para os produtos.

Segundo Martins (2003, p.65), “o custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la. Deve incluir salários com os respectivos encargos sociais, materiais, depreciação, energia, uso de instalações, etc”. O processo de atribuição de custos às atividades considera todos os gastos envolvidos na realização de cada atividade em particular, que por sua vez, irão gerar os bens ou serviços.

Em alguns casos é recomendável se fazer o agrupamento de diferentes custos de igual natureza em um único item, de modo que a visualização do gasto fique mais evidente, como, por exemplo: os custos com salário mais encargos sociais e benefícios podem ser agrupados em um único custo denominado custo de remuneração. Entretanto, em outras situações, pode ser mais recomendável a separação de uma única conta em diferentes valores, pois assim se evidencia com maior clareza os diferentes gastos incorridos por uma atividade (MARTINS, 2003).

Assim como os custos, as atividades podem também ser desmembradas em diferentes etapas denominadas tarefas, com o intuito de se obter uma maior acurácia na identificação de diferentes custos. Por

outro lado, a um conjunto de atividades que tem como finalidade o atendimento de um mesmo objetivo, denomina-se função. Nakagawa (2009, p. 46) enfatiza que “idealmente, todos os custos deveriam ser diretamente identificáveis com as atividades e/ou objetos de custeio, mas, à medida que aumentam as inovações tecnológicas, os custos vão se tornando cada vez mais indiretos”.

Para Martins (2003, p.65), a alocação de custos às atividades deve ser realizada da maneira mais criteriosa possível, levando-se em consideração a seguinte ordem de prioridade: alocação direta, rastreamento e rateio. A primeira opção a ser levada em consideração, a alocação direta, é feita nos casos em que existe uma relação direta entre o custo e a atividade considerada. Caso não seja possível fazer a alocação de forma direta, deve-se optar pela segunda opção, o rastreamento. O rastreamento caracteriza-se como uma forma de alocação que se baseia na identificação da relação de causa e efeito entre a atividade e o custo, e para essa finalidade, utilizam-se os chamados direcionadores de custos de recursos, aqueles utilizados no primeiro estágio, quando se alocam os recursos às atividades. Em caso de não haver a possibilidade de utilizar as duas primeiras opções, deve-se optar pelo rateio.

2.2.3 Identificação e seleção dos direcionadores de custo

O conceito de direcionador de custos pode ser explicado como sendo a verdadeira causa dos custos das atividades, ou seja, o fator que determina qual será o custo de uma atividade. Martins (2003, p. 67) ressalta que “para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. O direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos”.

Os direcionadores de custo podem ser classificados em dois tipos: os de primeiro estágio, denominados, também, direcionadores de custos de recursos, e os de segundo estágio, chamados de direcionadores de custo de atividades. O primeiro tipo indica a forma como as atividades consomem recursos, permitindo o seu custeio às atividades e mostrando a relação entre os gastos da empresa com as atividades por ela exercidas. O segundo tipo demonstra a maneira como os produtos utilizam as atividades. Tem como função possibilitar a alocação dos custos das atividades aos produtos.

2.2.4 Atribuição dos custos das atividades aos produtos

Identificadas as atividades relevantes para a produção e os direcionadores de recursos e seus relativos custos, o próximo passo é custear os produtos. Nessa fase, torna-se importante o segundo tipo de direcionadores, denominados direcionadores de custos de atividades. Esses direcionadores refletem a relação existente entre as atividades e os produtos da empresa, e será através dos mesmos que se efetuará a alocação dos custos das atividades aos produtos.

Após a definição dos respectivos direcionadores de custos das atividades, pode-se efetuar o cálculo do custo dos produtos. Primeiramente, calcula-se o custo unitário do direcionador, que é resultado da divisão do custo da atividade pelo número total de direcionadores. Em seguida, calcula-se o custo da atividade atribuído ao produto pela multiplicação do custo unitário do direcionador pelo número de direcionadores do produto. O custo da atividade por unidade de produto pode ser obtido pela divisão do custo da atividade atribuído ao produto pela quantidade produzida daquele produto.

2.3 Gestão de custos em empresas de serviços

Quando se discute gestão de custos em empresas de serviço, percebe-se que ainda é grande o número de organizações que não utilizam esse instrumento de gestão, muitas vezes por falta de conhecimento sobre o assunto e por medo de lidar com algo desconhecido e visto por muitos como complicado e dispendioso. Essas empresas, em sua maioria, optam por realizar o controle dos gastos por meio de processos simples que confrontam as vendas com os gastos incorridos para saber o suposto lucro. Utilizam ferramentas como o Excel, o que termina por prejudicar o estabelecimento do preço de venda e mascarar possíveis prejuízos (LIPPEL, 2002).

Os custos de serviços podem variar de uma empresa para outra, dependendo do seu ramo de atividade ou público-alvo. Entretanto, quando for necessário tomar uma decisão a respeito da redução de custos, é de suma importância saber se esse corte irá proporcionar uma redução na qualidade dos serviços prestados ou no atendimento, pois, caso isso ocorra, poderá colocar em risco a existência da atividade ou prejudicar a imagem da empresa.

No caso específico de restaurantes, a importância da utilização do método de custeio baseado em atividades torna-se ainda mais evidente, devido à existência de diferentes atividades dentro do processo produtivo, as quais acabam gerando custos que necessitam ser alocados aos diferentes produtos,

utilizando como parâmetro os respectivos direcionadores de custos. (LIPPEL, 2002) Kaplan e Cooper (2000) reforçam essa importância, quando dizem que as empresas de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas indústrias. Precisam do custeio baseado na atividade para associar os custos dos recursos que fornecem às receitas geradas pelos produtos e clientes específicos atendidos por esses recursos. Somente pela compreensão dessa associação e da ligação entre preços, recursos, uso e melhoria de processos, os gerentes podem tomar decisões eficazes quanto aos segmentos de clientes que desejam servir, os produtos que oferecerão aos clientes nesses segmentos, o método de fornecimento de produtos e serviços a esses clientes e, finalmente, à quantidade e ao mix de recursos necessários para que tudo isso aconteça.

Com a utilização desse sistema de custos em empresas de serviços e, especialmente, em restaurantes, cria-se uma vantagem competitiva para a empresa, possibilitando aos gestores a análise dos custos de cada atividade em particular e a identificação de quais produtos são mais vantajosos em termos de retorno para a empresa, tornando o processo decisório mais eficiente e embasado. Outro aspecto positivo que pode ser observado em relação ao conhecimento proporcionado pela aplicação desse tipo de sistema refere-se à possibilidade de adoção por parte da empresa de estratégias competitivas focadas na liderança em custos, pois com informações levantadas sobre custos mais confiáveis a empresa terá maior probabilidade de êxito frente à concorrência.

A liderança em custos, conforme Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000), requer instalações com eficiência de escala, rígido controle sobre custos e despesas gerais, e, frequentemente, tecnologia inovadora. Possuir uma posição de baixo custo proporciona uma defesa contra a concorrência, pois competidores menos eficientes sofrerão primeiro com as pressões competitivas. Implantar uma estratégia de baixo custo requer fortes investimentos em equipamentos de última geração, preços agressivos e perdas iniciais para conquistar fatias do mercado.

Em ambientes turbulentos e competitivos, as companhias precisam de estratégias que especifiquem o tipo de vantagem competitiva a ser perseguida no seu ramo de mercado, além de saber articular como essa vantagem pode ser obtida. Porém, essas estratégias dependem do controle das atividades, da análise de seu desempenho, melhorando sempre seus processos (LIPPEL, 2002). Em relação ao processo produtivo dos restaurantes, Lippel (2002, p. 67) identifica as principais

funções realizadas com o objetivo de identificar as atividades desse processo e assim atribuir os seus custos aplicando o custeio baseado em atividades:

Relacionando-se ao esquema de organização do processo produtivo, este pode ser analisado considerando-se duas funções: as principais, relacionadas diretamente com o processamento dos alimentos; e as funções anexas, ligadas à manutenção de utensílios e instalações. As funções principais englobam compra, recepção de matéria-prima, estocagem, pré-preparo, cocção, conservação da preparação pronta, distribuição das refeições e contabilização. Já as funções anexas envolvem a higienização dos utensílios e das instalações, bem como a eliminação dos dejetos.

Lippel (2002) observa que todos os tipos de restaurantes possuem fundamentalmente as mesmas atividades principais, mudando somente a matéria-prima utilizada e alguns poucos processos de transformação em virtude do cardápio estabelecido. Dessa forma, pode-se afirmar que todos os restaurantes atendem o mesmo processo produtivo, para produzir alimentos diversificados, optando por diferentes métodos de serviços e atendimento em função da parcela e nicho de mercado que pretendem conseguir. testam dessa maneira adquirir vantagem competitiva em relação a seus concorrentes, voltada para a qualidade, a inovação e a diferenciação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para o desenvolvimento do estudo utilizou-se a pesquisa descritiva. A pesquisa foi realizada por meio da descrição dos dados referentes às situações estudadas e analisadas no trabalho. Para Gil (2002, p. 81), “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Em relação aos objetivos, trata-se de um estudo de caso. Segundo Gil (2002, p.54), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

No tocante à forma de abordagem do problema, este trabalho caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa. Alves-Mazzotti e Gewandsznajder (2001) observam que, ao contrário do que ocorre com as pesquisas quantitativas, as pesquisas qualitativas, por sua diversidade, não admitem regras precisas,

aplicáveis a uma ampla gama de casos.

Com respeito aos dados coletados, os instrumentos utilizados para a sua obtenção consistem em entrevistas informais com os proprietários do estabelecimento, bem como coleta em dados primários, documentos fiscais, relatórios gerenciais, pesquisas e anotações feitas na empresa. Em relação à entrevista informal, de acordo com Gil (2002, p. 115), “só se distingue da simples conversação porque tem como objetivo básico a coleta de dados”. Conforme Gil (2002), na pesquisa documental existem os documentos de primeira mão, ou seja, aqueles que não receberam qualquer tratamento analítico, tais como os documentos conservados em órgãos públicos e instituições privadas, e os documentos de segunda mão, que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisas, relatórios de empresas, tabelas estatísticas e outros.

Para análise e tratamento dos dados, utilizou-se a análise descritiva. Nessa fase, os dados obtidos a partir das entrevistas e dos documentos foram tabulados. Contandriopoulos *et al.* (1994) entendem que a análise descritiva é utilizada para relatar o comportamento de uma variável em uma população ou no interior de uma subpopulação, utilizando para a análise dos dados os instrumentos disponibilizados pela estatística.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A descrição e análise dos resultados compreendem aspectos relacionados a apresentação da empresa objeto de estudo, diagnóstico da atual gestão de custos, proposta de gestão de custos empreendida e um comparativo entre a atual gestão de custos e a proposta realizada.

4.1 Apresentação da empresa objeto de estudo

A empresa objeto de estudo caracteriza-se como um bar e restaurante, organização privada do setor de serviços alimentícios. O restaurante de caráter familiar foi fundado no ano de 2005 e possui como período de funcionamento principalmente o verão, com o intuito de atender aos turistas que passam a estação nas pousadas localizadas nas praias da região Sul do Estado de Santa Catarina.

Os produtos oferecidos pelo restaurante procuram satisfazer as necessidades dos diferentes públicos presentes na região. São ofertados diferentes tipos de pratos, em sua maioria individuais, visando o público jovem. São oferecidos, também, alguns tipos de pratos para duas pessoas, diferentes tipos de entradas, saladas, petiscos, pizzas e bebidas. Apesar de o

restaurante oferecer diferentes opções de produtos, optou-se por classificar somente os itens considerados como principais, que constituem os 24 pratos servidos com diferentes tipos de acompanhamentos. O objetivo principal do restaurante é oferecer um serviço com qualidade a um custo satisfatório.

O número de funcionários presentes na empresa varia de acordo com o período. Sendo necessárias mais pessoas nos momentos de maior movimento. Normalmente, o quadro de funcionários é composto de auxiliares de cozinha, que podem realizar diversas funções, conforme necessário, uma cozinheira encarregada da preparação da comida, garçons que realizam o atendimento ao cliente, e de um caixa, que normalmente é ocupado pelo proprietário. Além desses, há ainda a supervisão dos funcionários da cozinha que é realizada pela proprietária. Conforme citado anteriormente, o número de funcionários para cada função varia de acordo com a necessidade.

4.2 Diagnóstico da atual gestão de custos

Atualmente a empresa não possui um sistema de custos formalizado. Os custos dos produtos vendidos são estimados pela matéria - prima que os compõe. Dessa forma, percebe-se que o sistema deixa de levar em consideração custos e despesas importantes na sua avaliação. Não fornece informações consistentes para

que o gestor efetue uma análise dos itens mais rentáveis de seu portfólio, impossibilitando que se conheça em quais produtos deve-se investir. Em uma análise dos gastos incorridos pela empresa verificou-se que estão relacionados à matéria-prima para a elaboração dos produtos comercializados; mão de obra com funcionários da cozinha e garçons; despesas com aluguel, luz, água, telefone, IPTU/taxa de lixo e honorários contábeis; e investimentos diversos, como aquisição de máquinas e equipamentos.

Com relação à classificação dos gastos constatou-se que o proprietário possui uma noção básica de contabilidade adquirida por meio de cursos realizados. No entanto, não há contabilização das perdas incorridas, pois o proprietário não as considera relevantes quando comparadas aos outros gastos. Quanto à classificação dos custos, não faz distinção entre custos direta e indiretamente relacionados aos produtos e nem sobre o fato de haver uma variação de acordo com a produção, ou seja, em fixos ou variáveis. Assim sendo, verificou-se que a definição dos preços e mix dos produtos não são determinadas pela gestão dos custos, mas sim por outros fatores, como o preço praticado pelos concorrentes, a demanda pelos produtos e o público alvo. A tabela 1 apresenta os principais gastos da organização.

Tabela 1 – Gastos da organização

Gastos	Valor	%
<i>Custos</i>	R\$ 110.588,32	72,69%
Matéria-prima	R\$ 68.456,32	45,00%
Salários garçons	R\$ 17.675,53	11,62%
Salários funcionários cozinha	R\$ 24.456,47	16,08%
<i>Despesas</i>	R\$ 41.539,95	27,31%
Aluguel	R\$ 20.000,00	13,15%
Luz	R\$ 6.077,00	3,99%
Água	R\$ 1.233,96	0,81%
Telefone	R\$ 1.207,72	0,79%
IPTU/Taxa de lixo	R\$ 387,67	0,25%
Contabilidade	R\$ 12.633,60	8,30%
Total	R\$ 152.128,27	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Algumas considerações em relação aos gastos:

- Matéria-prima: a maior cifra da organização (R\$ 68.456,32) corresponde ao custo com os produtos adquiridos, necessários para a elaboração dos pratos. Neste item são

- considerados os valores dos produtos, incluindo ICMS e frete, quando necessário;
- Salário dos garçons: corresponde aos salários, encargos e benefícios referentes aos garçons. Estão inclusos salários, FGTS, férias e 13º salário;

- Salário dos funcionários da cozinha: são os salários, encargos e benefícios referentes aos funcionários que trabalham na cozinha. Estão inclusos salários, FGTS, férias e 13º salário;
- Aluguel: valor correspondente ao aluguel do estabelecimento que durante o ano. Fora da temporada é igual a R\$ 8.000,00 e durante os meses de verão representa R\$ 12.000,00, totalizando R\$ 20.000,00 no ano;
- Luz : gasto referente à energia elétrica necessária para a iluminação do estabelecimento e para o funcionamento dos equipamentos elétricos;
- Água: despesa relacionada à água utilizada para a realização das atividades e para o preparo dos produtos;
- Telefone: valor correspondente aos gastos para a manutenção de uma linha telefônica e para a realização de chamadas;
- IPTU/Taxa de lixo: neste item considera-se o gasto com o imposto IPTU e a taxa de lixo;
- Honorários contábeis: gasto referente ao honorário do contador;
- Investimentos: valor relacionado aos gastos com aquisição de equipamentos e obras de melhoria do estabelecimento.

4.3 Proposta de gestão de custos

Esta seção apresenta a proposta de gestão de custos baseado no sistema ABC que visa a auxiliar a empresa no conhecimento e gerenciamento dos seus gastos, assim como no processo de tomada de decisões. Conforme já mencionado, optou-se pela utilização desse método de custeio devido ao seu baixo grau de subjetividade e arbitrariedade no tratamento dos custos indiretos de fabricação.

Com base no estudo de Lippel (2002), propõe-se um modelo genérico de gestão de custos adaptável a restaurantes. O modelo proposto pela autora avalia as atividades inerentes ao processo de transformação das matérias-primas, como também as relacionadas com a preparação do restaurante para o atendimento ao cliente e sugere um sistema de custos que pode ser utilizado por qualquer tipo de restaurante.

Lippel (2002) observa que todos os tipos de restaurantes possuem essencialmente as mesmas atividades principais, mudando somente a matéria-prima utilizada e alguns poucos processos de transformação de acordo com o cardápio oferecido. Portanto, a autora afirma que todos os restaurantes atendem ao mesmo processo produtivo, para produzir alimentos diversificados, optando por diferentes métodos de serviços e atendimento em função do

público que pretendem atingir.

Dessa forma, antes de se estruturar a proposta de gestão de custos, faz-se uma análise do processo produtivo do restaurante, identificando as principais etapas existentes e suas funções. Posteriormente, apresentam-se as atividades inerentes a cada processo, para posterior alocação de custos. Por último, apresenta-se a aplicação de uma proposta a partir do processo produtivo realizado e das atividades identificadas em cada etapa.

a) *Processo produtivo*

De acordo com Lippel (2002), o esquema de organização do processo produtivo pode ser analisado considerando-se duas funções: as principais, que estão relacionadas diretamente ao processamento da matéria-prima; e as secundárias, que estão relacionadas à manutenção de utensílios e instalações. Em relação às funções principais pode-se dizer que elas englobam compra, recepção de matéria-prima, estocagem, pré-preparo, cocção, conservação da preparação pronta, distribuição e contabilização. As funções secundárias envolvem a higienização dos utensílios e das instalações, como também a eliminação dos dejetos. Na sequência são feitas algumas considerações a respeito desses processos:

- **Compra:** é o processo responsável por efetuar as compras da empresa, negociando preços, prazos e quantidades a serem compradas, e deve ter como objetivo principal obter produtos de qualidade ao menor custo possível e com o melhor prazo de pagamento.
- **Recepção:** recebimento das matérias-primas compradas e conferência quanto à qualidade, preço e quantidades presentes na nota fiscal.
- **Estocagem:** armazenagem dos produtos recebidos em local apropriado conforme as suas características de perecibilidade, devendo-se atentar para as necessidades da operação.
- **Pré-preparo:** preparações dos alimentos antes de passarem pelo processo de cocção.
- **Cocção:** transformação das matérias-primas em produtos acabados conforme o tipo de alimento. Existem diferentes processos de cocção para se produzir um determinado prato, como o assamento, a fritura e o cozimento.
- **Conservação da preparação pronta:** conservação dos alimentos acabados em câmaras frias ou quentes para posterior utilização.
- **Distribuição:** distribuição aos clientes dos

pratos, podendo ocorrer de diversas formas em relação ao estilo do restaurante, tipo de cliente e tipo de alimento.

- Contabilização: registro das despesas, receitas e pagamentos dentro da empresa.
- Higienização dos utensílios e instalações: limpeza dos utensílios, do salão e da cozinha do restaurante.
- Eliminação de dejetos: eliminação dos dejetos produzidos durante o expediente.

b) *Atividades por processo*

Nesta etapa fez-se o desmembramento do processo produtivo nas diversas atividades necessárias para a realização de cada fase da produção das refeições, conforme propõe Lippel (2002). Dessa forma, foram consideradas em cada etapa as seguintes atividades:

- Compra: Cotação de preços; Efetivação do pedido.
- Recepção: Recepção e conferência dos produtos.
- Estocagem: Higienização; Separação por porções ou a partes defeituosas ou estragadas; Embalagem; Conservação/armazenamento.
- Pré-preparo: Higienização de todos os alimentos a serem processados; Descascamento; Corte atendendo a diversos tamanhos e tipos, conforme o alimento.
- Cocção: Cozimento; Assamento; Fritura; Montagem dos pratos em utensílios adequados ao tipo de alimento.
- Conservação da preparação pronta: Conservação; Montagem dos *buffets*.
- Distribuição: Preparação da mesa do cliente; Serviço de bebida; Serviço de distribuição dos alimentos à mesa; Limpeza das mesas e retirada dos utensílios; Serviço de café; Serviço de conta.
- Contabilização: Contabilização das compras; Contabilização das vendas; Contabilização dos pagamentos efetuados; Contabilização geral.
- Higienização dos utensílios e instalações: Eliminação de sobras e embalagens às lixeiras; Lavagem dos utensílios e equipamentos; Secagem; Armazenamento; Limpeza das bancadas; Limpeza das mesas e cadeiras; Limpeza do chão (cozinha e salão); Limpeza dos sanitários.

- Eliminação de dejetos: Eliminação de dejetos.

c) *Proposta*

A partir do detalhamento do processo produtivo e das atividades inerentes a cada etapa da produção pode-se desenvolver um sistema de custeio que permite alocar os gastos, principalmente com mão-de-obra e matéria-prima, aos produtos, levando em consideração a utilização das atividades em seus processos produtivos e o consumo de insumos nas suas preparações. Conforme Lippel (2002), as atividades do processo produtivo podem ser agrupadas em macroatividades quando apresentam as mesmas características e funções, o que acaba por facilitar o processo de alocação dos gastos. Dessa forma, ao se unificar atividades do processo produtivo com as mesmas características têm-se uma nova configuração, conforme descrito abaixo:

- Preparação: Cotação de preços; Efetivação do pedido; Recepção e conferência dos produtos; Higienização; Separação por porções ou a partes defeituosas ou estragadas; Embalagem; Conservação/armazenamento; Higienização de todos os alimentos a serem processados; Descascamento; Corte atendendo a diversos tamanhos e tipos, conforme o alimento; Montagem dos pratos em utensílios adequados ao tipo de alimento.
- Cozimento: cozimento.
- Assamento: assamento.
- Fritura: fritura.
- Distribuição: Montagem dos *buffets*; Distribuição; Preparação da mesa do cliente; Serviço de bebida; Serviço de distribuição dos alimentos à mesa; Limpeza das mesas e retirada dos utensílios; Serviço de café; Serviço de conta.
- Higienização: Limpeza das mesas e retirada dos utensílios; Eliminação de sobras e embalagens às lixeiras; Secagem; Eliminação de dejetos.
- Contabilização: Contabilização das compras; Contabilização das vendas; Contabilização dos pagamentos efetuados; Contabilização geral.

Após a alocação dos custos às atividades devem-se alocar os custos das atividades aos produtos, conforme a utilização de cada atividade no processo produtivo. Para tanto, utilizou-se uma matriz que relaciona as macroatividades aos pratos produzidos, a qual possibilitou a identificação das atividades que cada

prato utiliza para ser elaborado, e a agregação dos seus custos aos produtos. Da mesma forma, foi elaborada uma matriz que correlacionasse a mão-de-obra e as matérias-primas aos pratos produzidos.

d) *Aplicação da proposta*

Após a apresentação da proposta, fez-se o levantamento das informações e dados inerentes ao restaurante objeto de estudo, para, posteriormente, calcular os custos de cada prato. Primeiramente, foi necessário identificar os equipamentos utilizados na produção e cocção dos produtos e seus respectivos valores de custo e depreciação. Em relação à unidade de tempo, optou-se por realizar os cálculos por dia, devido à necessidade desse tipo de unidade em cálculos posteriores. Logo, o custo total de depreciação por dia encontrado foi de R\$ 1,59.

Após o cálculo da depreciação, fez-se o cálculo das quantidades de matérias-primas necessárias na confecção de cada prato. Identificou-se que o prato com o maior custo de matéria-prima é o camarão crocante para duas pessoas, devido à quantidade significativa de camarão à milanesa requerida na sua elaboração. Por outro lado, nota-se que o prato com o menor custo é o espaguete à bolonhesa, em razão do baixo preço de composição dos seus insumos. No entanto, quando se compara a receita gerada com o custo de elaboração de cada prato, percebe-se que apesar de o filé de pescada para duas pessoas gerar a maior receita para a empresa, ele também gera um alto custo, pois o seu custo de elaboração é o segundo maior.

O quadro de funcionários varia de acordo com o movimento do período considerado. Para fins de cálculo, foi considerada uma média de 10 funcionários realizando as atividades de produção, atendimento e limpeza, por mês, durante a temporada 2012/2013. Na

matriz que relaciona os funcionários de acordo com as atividades que executam não foram consideradas as atividades relacionadas à contabilização, compra e recepção de pedidos, pois são executadas pelo proprietário.

Para a alocação do custo dos processos aos pratos foi necessário identificar as quantidades vendidas de cada produto. A quantidade vendida total relativa aos principais produtos, objeto de custeio, foi de 6.151 pratos. Porém, são necessárias também as quantidades vendidas relativas aos demais pratos comercializados pelo restaurante, para que se considere o seu grau de participação nas vendas. Assim, além dos pratos principais já relacionados, o restaurante também oferece outros tipos de produtos que somados representaram uma quantidade total de 2.015 pratos vendidos durante a temporada 2012/2013.

Após o conhecimento dos dados referentes às quantidades vendidas foi possível calcular o custo de cada processo em função das horas consumidas pelos funcionários nas suas atividades específicas e do custo da mão de obra. Levando-se em consideração que os processos de preparação e cocção variam de acordo com o tipo de prato preparado, foi necessário alocar os seus custos de acordo com o tempo de permanência de cada prato.

Além do custo da mão de obra no processo de cocção, considerou-se o custo do gás. Apesar de alguns alimentos serem processados na fase de cocção, utilizando-se aparelhos que consomem energia elétrica, não se considerou esse custo devido à impossibilidade de se medir a quantidade exata de energia consumida pelos aparelhos.

As despesas adicionais foram alocadas considerando o número de pratos vendidos durante a temporada 2012/2013, conforme apresentado na tabela 2.

Tabela 2 – Despesas por prato

Aluguel	R\$ 2,45
Luz	R\$ 0,74
Água	R\$ 0,15
Telefone	R\$ 0,15
IPTU/Taxa de lixo	R\$ 0,05
Contabilidade	R\$ 1,55
Total	R\$ 5,09

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

A partir dos dados calculados, pode-se encontrar o gasto total por prato, conforme mostra a tabela 3.

Tabela 3 – Gasto e lucratividade por produto

Pratos	Matéria-prima	Processo	Preparação	Despesas	Total Geral	Preço de Venda	Resultado por Prato	
Filé de pescada molho de camarão	11,99	5,93	4,46	5,09	27,47	54,90	27,43	50,00%
Strogonoff de camarão	3,85	5,93	4,34	5,09	19,21	24,90	5,69	23,00%
Filé de frango completo	2,56	5,93	4,34	5,09	17,92	17,90	-0,02	0,00%
Filé de pescada completo	3,49	5,93	4,34	5,09	18,85	19,90	1,05	5,00%
Salmão com purê	8,01	5,93	4,40	5,09	23,43	28,90	5,47	19,00%
Filé mignon completo	7,25	5,93	4,34	5,09	22,61	24,90	2,29	9,00%
Filé mignon grelhado	7,54	5,93	4,34	5,09	22,89	25,90	3,01	12,00%
Risoto de camarão	6,45	5,93	4,46	5,09	21,93	59,90	37,97	63,00%
Camarão crocante	12,71	5,93	4,46	5,09	28,19	59,90	31,71	53,00%
Filé de pescada com molho de camarão	6,45	5,93	4,34	5,09	21,80	28,90	7,10	25,00%
Filé de pescada com purê	4,43	5,93	4,34	5,09	19,79	21,90	2,11	10,00%
Filé de frango com purê	3,50	5,93	4,34	5,09	18,85	19,90	1,05	5,00%
Penne com filé de frango	2,87	5,93	4,34	5,09	18,22	20,90	2,68	13,00%
Filé mignon com purê	8,19	5,93	4,34	5,09	23,54	26,90	3,36	12,00%
Espaguete ao molho camarão	3,49	5,93	4,34	5,09	18,85	23,90	5,05	21,00%
Filé mignon com espaguete	7,56	5,93	4,34	5,09	22,91	22,90	-0,01	0,00%
Espaguete à bolonhesa	2,17	5,93	4,34	5,09	17,53	13,90	-3,63	-26,00%
Parmegiana de frango	3,85	5,93	4,34	5,09	19,21	18,90	-0,31	-2,00%
Filé de pescada com salada	3,55	5,93	4,34	5,09	18,91	15,90	-3,01	-19,00%
Salmão com salada	7,13	5,93	4,40	5,09	22,55	23,90	1,35	6,00%
Risoto de camarão	3,39	5,93	4,34	5,09	18,75	28,90	10,15	35,00%
Camarão crocante	6,68	5,93	4,34	5,09	22,03	28,90	6,87	24,00%
Filé de frango com salada	2,61	5,93	4,34	5,09	17,97	13,90	-4,07	-29,00%
Filé mignon com salada	7,30	5,93	4,34	5,09	22,66	20,90	-1,76	-8,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Conforme os resultados apresentados na tabela 3 podem ser feitas algumas análises quanto aos ganhos e prejuízos gerados pelos pratos. Nota-se que dos 24 pratos considerados 17 apresentam resultado positivo, gerando lucro para a empresa. Desses 17, percebe-se que os pratos que possuem maior porcentagem de lucro são os produzidos para duas pessoas, pois o seu alto preço consegue absorver tanto os custos com as matérias-primas quanto os gastos com outros processos. O risoto de camarão para duas pessoas é o prato que traz o maior lucro unitário, R\$ 37,97 por prato, seguido pelo camarão crocante para duas pessoas, R\$ 31,71, e o filé de peixe para duas pessoas, R\$ 27,43, todos com uma porcentagem de lucro por prato acima de 50%.

Por outro lado, 5 pratos apresentam resultados negativos. Dois possuem praticamente o mesmo valor de custo e preço. Não geram ganhos nem

perdas. Portanto, pode-se dizer que 20 % dos pratos geram prejuízo para a empresa. Dentre os pratos que geram prejuízo, percebe-se que o filé de peixe com salada é o primeiro do ranking, R\$ 4,07, seguido pelo espaguete à bolonhesa, R\$ 3,63, e o filé de peixe com salada, R\$ 3,01, todos com perdas por prato acima de 19%.

No entanto, deve-se enfatizar que os resultados apresentados estão condicionados às quantidades vendidas, pois com o aumento do giro dos produtos tem-se um ganho de escala, diluindo-se os custos e despesas considerados. Dessa forma, pode-se afirmar que a proposta aqui apresentada traz informações relevantes para a empresa, possibilitando a identificação das atividades que mais consomem recursos, bem como os produtos que geram a maior margem de lucro ou prejuízo.

4.4 Comparativo entre a atual gestão de custos e a proposta realizada

Após a apresentação e aplicação da proposta de gestão de custos no restaurante objeto de estudo, pode-se fazer uma comparação entre o sistema proposto e a atual gestão de custos dentro da organização. Conforme já comentado, atualmente o restaurante não possui um sistema de gestão de custos formalizado. Os custos são estimados basicamente pelas matérias-primas utilizadas na elaboração dos pratos, fato esse que acarreta em problemas gerenciais decorrentes do desconhecimento do custo dos pratos.

A partir da proposta de gestão de custos é possível que sejam geradas informações sobre os custos dos pratos elaborados pelo restaurante, permitindo o conhecimento dos produtos com a maior margem de lucro e quais geram prejuízo. Além disso, obteve-se um mapeamento dos processos e atividades desenvolvidos pela empresa, analisando-se os custos que cada funcionário representa nos processos e atividades, bem como quais processos e atividades geram maior custo aos produtos.

Outro relevante benefício propiciado pela proposta apresentada é a possibilidade de se fazer uma análise acurada do consumo de matéria-prima de cada prato, como também das quantidades mensais necessárias, propiciando um melhor controle de estoque e uma precificação menos arbitrária, o que representa uma grande vantagem no setor. Assim, ao se comparar a atual gestão de custos da empresa com a proposta apresentada, verifica-se que o sistema de custeio proposto traz alguns benefícios, constituindo-se em uma fonte de planejamento e um importante instrumento estratégico para competir no setor, propiciando vantagens competitivas à empresa em relação aos concorrentes, que desconhecem o custo dos seus pratos.

5 CONCLUSÕES

Em razão da realidade competitiva vivenciada pelas empresas atualmente e da importância do conhecimento dos custos incorridos para se manter no mercado, o presente estudo teve como objetivo demonstrar a implementação do custeio baseado em atividades para gestão dos gastos de uma empresa de serviços alimentícios. A proposta, fundamentada no custeio baseado em atividades e no estudo desenvolvido por Lippel (2002), considerou a realidade

vivida pelo restaurante e possibilitou a identificação dos processos e atividades existentes, dos custos de tais processos e atividades, da alocação desses custos aos produtos, bem como da alocação dos gastos relativos à matéria-prima, mão-de-obra e despesas diversas aos produtos.

Por meio da aplicação da proposta pôde-se inferir que parcela expressiva dos custos relativos aos pratos está relacionada aos processos de preparação e cocção, pois são representados pelos funcionários que realizam as atividades inerentes a esses processos. Portanto, uma das formas de se reduzir esses custos seria a diminuição do tempo despendido pelos funcionários na realização dessas atividades. Outra forma de reduzir o custo dos pratos seria o aumento na quantidade vendida dos produtos, pois, como o custo dos processos foi alocado aos pratos, ao se efetuar um aumento no giro dos produtos tem-se uma redução no custo dos processos, resultando em um ganho de escala.

Infere-se também que os pratos com os menores preços de venda são os que apresentam prejuízo, o que pode ser explicado pelo fato da alocação das parcelas dos custos dos processos aos pratos ocorrer de forma independente do valor de venda, ao contrário da matéria-prima, que varia de acordo com o preço de venda, pois, conforme já comentado, os preços são baseados no consumo das matérias-primas por prato. Embora tenha sido possível a alocação dos custos relacionados às matérias-primas e à mão de obra de acordo com método ABC, considerando-se as atividades consumidas pelos produtos, não foi possível alocar as despesas por meio do ABC, devido à dificuldade em mensurar alguns dados.

Apesar da complexidade relativa ao processo produtivo das empresas pertencentes ao setor de restaurantes, a proposta apresentada adquire relevância no contexto atual de incertezas, auxiliando os gestores em diversas atividades, além do controle dos custos. O estudo de Lippel (2002) tem aplicabilidade na empresa investigada e subsidiou uma proposta que permite analisar informações quanto à lucratividade de cada prato, preço de venda e quantidade vendida. O gestor tem como ponderar a melhor composição do seu cardápio, mix de produtos ofertados e optar pelos pratos que representam a melhor relação custo-benefício para o restaurante.

REFERÊNCIAS

ALVES-MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2001.

ANTHONY, Robert Newton. **Controle de custos de operações**. São Paulo: Editora Brasiliense, 1967.

CONTANDRIOPOULOS, A. *et al.* **Saber preparar uma pesquisa: definição, estrutura e financiamento**. São Paulo: Hucitec: Abrasco, 1994.

FAGUNDES, Eduardo Mayer. **Um modelo de custeio ABC para TI**. Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <<http://www.efagundes.com>> Acesso em: 10 out. 2012.

FITZSIMMONS, James A; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia de informação**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

FONSECA, Marcelo Traldi. **Tecnologias gerenciais de restaurantes**. São Paulo: SENAC, 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.v. 2.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa de orçamentos familiares 2008-2009: análise do consumo alimentar pessoal no Brasil**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 10jun. 2013.

KAPLAN, Robert S; COOPER, Robin. **Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, 1985.

LIPPEL, Isabela Laginski. **Gestão de custos em restaurantes - utilização do método ABC**. 2002.Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MOTTA, F.G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: um estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos**. Dissertação (Mestrado), Escola de Engenharia de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Melina Valério dos; PROENÇA, Rossana Pacheco da Costa; FIATES, Giovanna Medeiros Rataichescke CALVO, Maria Cristina Marino. Os restaurantes por peso no contexto de alimentação saudável fora de casa. **Revista Nutrição**. Campinas, v.24, n.4, p. 641-649, jul./ago. 2011.